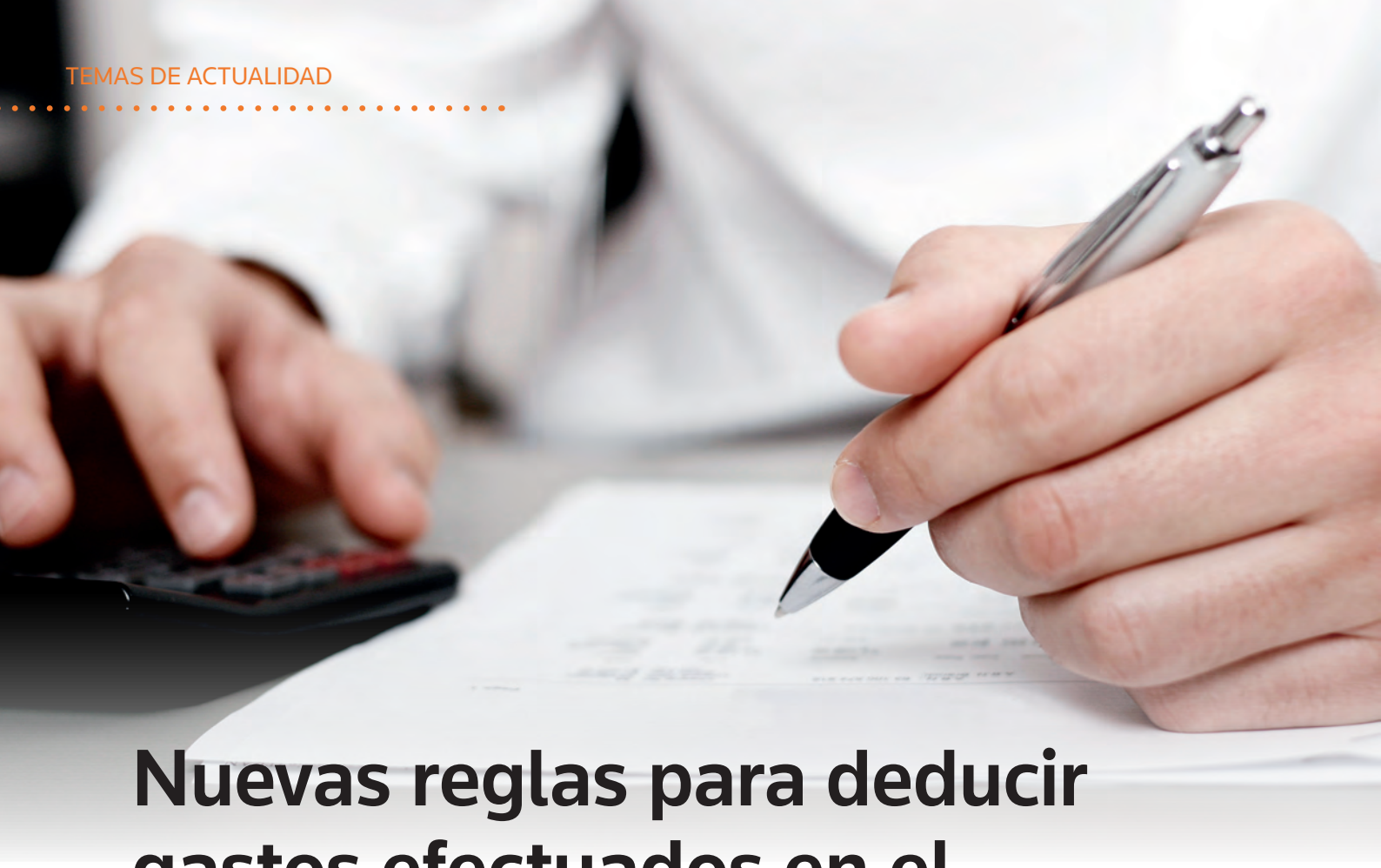

# Nuevas reglas para deducir gastos efectuados en el extranjero a prorrata



En esta ocasión analizaremos una interesante regla que se incorporó en la Quinta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2014, la cual aunque compleja en su cumplimiento, por vez primera otorga la posibilidad de deducir los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta (ISR). Sin embargo, no deja de ser relevante y bienvenida, porque ofrece a los contribuyentes un nuevo beneficio

Lic. y C.P. Christian R. Natera, Socio de Natera Consultores, S.C.

NATERA

C.P. David Ramos, Asociado de Natera Consultores, S.C.

## INTRODUCCIÓN

La nueva regla I.3.3.1.41. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2014 establece un supuesto de excepción al alcance de la fracción XVIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), ofreciendo a los contribuyentes la posibilidad de deducir los gastos que hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR, en los términos de los Títulos II "De las personas morales" o IV "De las personas físicas" de la ley de la materia.

A lo largo de este artículo analizaremos con detalle algunos de los requisitos establecidos en la regla que, en caso de ser cabalmente cumplidos, permitirán tomar esta deducción. No obstante, resulta criticable el hecho de que ciertos de ellos pudieran resultar de difícil cumplimiento por quienes pretendan deducir este tipo de gastos.

Asimismo, al desarrollar el análisis se comentarán importantes conceptos de los Capítulos VII y VIII de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que se utilizan en forma muy somera en la regla, a pesar de tratarse de conceptos complejos y de difícil manejo en la aplicación del principio de libre competencia (*arm's length*) en esquemas de prorrata.

A pesar de lo anterior, la novedosa regla resulta interesante, pues por vez primera se otorga la posibilidad de deducir aquellos gastos hechos en el extranjero a prorrata, siempre que se cumpla con las condiciones que más adelante se detallan.

## ANTECEDENTE

En el pasado mes de junio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) nos sorprendió con la resolución que dictó al Amparo Directo en Revisión 2424/2012,[1] en el que se cuestionaba la constitucionalidad de la fracción XVIII del artículo 32 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, la cual prohibía la deducción de aquellos gastos hechos en el extranjero a prorrata con quienes no fueran contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV de la propia ley.

Por su novedad y trascendencia, mucho se ha escrito sobre esa controversial resolución de nuestro Máximo Tribunal y no es el propósito de este artículo entrar en detalle, por lo que sólo haremos breves referencias a ella, invitando al lector a consultar las tesis que de ésta derivan y los artículos publicados sobre la misma.

Mediante una novedosa interpretación sistemática y progresiva de la fracción XVIII del artículo 32 de la LISR, la SCJN consideró que el supuesto normativo no debe entenderse en el sentido de establecer una prohibición "absoluta" para la deducción de los gastos a prorrata que la misma regula, sino sólo una prohibición "relativa" en la que los contribuyentes podrán deducir esos gastos, siempre y cuando estén en posibilidad de acreditar ante la autoridad fiscal el debido cumplimiento de todos aquellos requisitos de deducción que permitan reconocer tales gastos como una deducción estructural.

En opinión de la Suprema Corte, para ello habrá que analizar, entre otras cuestiones, la documentación e información relativa al origen del gasto a prorrata, así como el soporte documental de la(s) transacción(es), a fin de determinar si existe una adecuada y razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio obtenido por el contribuyente.

En seguimiento a este interesante precedente, la autoridad fiscal emitió la regla I.3.3.1.41., titulada: "Gastos que se hagan en el extranjero a prorrata", publicándola el día 16 de octubre en el DOF, como parte de la Quinta Resolución de modificaciones a la RM para 2014.

## ALCANCE DE LA REGLA I.3.3.1.41. "GASTOS QUE SE HAGAN EN EL EXTRANJERO A PRORRATA"

La regla I.3.3.1.41. de la RM para 2014 establece un complejo supuesto de excepción a lo dispuesto por el artículo 28, fracción XVIII de la LISR, que a partir del 1 de enero de 2014 prohíbe la deducción de aquellos gastos hechos en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los

[1] *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Tomo I. Tesis aislada. 2a. LIV/2014 (10a.). Junio, 2014. Pág. 821. Rubro: *RENTA. LA PROHIBICIÓN DE LA DEDUCIBILIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES ABSOLUTA E IRRESTRICTA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).*

Títulos II o IV de la propia ley. Conviene señalar que la fracción XVIII del artículo 28 de la LISR actualmente vigente simplemente sustituye, con el mismo contenido normativo, a la fracción XVIII del artículo 32 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

De acuerdo con la fracción XVIII del artículo 28 de la LISR, para las personas morales contribuyentes del impuesto en términos del Título II de la ley no serán deducibles: *los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de la propia ley.*

Sin embargo, la nueva regla la regla I.3.3.1.41. abre la posibilidad para que las personas morales residentes en México puedan deducir los gastos que hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV de la propia ley, siempre y cuando cumplan con todos los requisitos previstos en esa regla.

De manera general, los requisitos que conforme a la regla I.3.3.1.41. deberán cumplirse para la deducción de los gastos hechos en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV de la propia ley, son los siguientes:

> ***I.*** *Que se trate de un gasto estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente;*
>
> ***II.*** *Que las personas con quienes se hagan gastos en el extranjero a prorrata, sean residentes de un país que tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México;*
>
> ***III.*** *Acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado;*
>
> ***IV.*** *Acreditar que el precio o contraprestación se pactó a valores de mercado, cuando se trate de partes relacionadas;*
>
> ***V.*** *Que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto; y*
>
> ***VI.*** *Se conserve la documentación e información respecto de cada una de las operaciones que dan origen a los gastos a prorrata en el extranjero.*

Conforme al penúltimo párrafo de la citada regla, tenemos que en caso de incumplir con alguno de los requisitos anteriores, se considerará que se trata de un gasto a prorrata no deducible conforme a la fracción XVIII del artículo 28 de la LISR.

El primero de los requisitos, es decir, el establecido en la fracción I de la regla, no requiere mayor comentario por ser razonable, toda vez que la condición de ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente es una característica definitoria de las deducciones estructurales.

Por lo que hace a lo dispuesto en la fracción II de la regla, concerniente al país de residencia fiscal de las personas con quienes se realice la prorrata de los gastos hechos en el extranjero, consideramos también que el requisito resulta razonable.

En efecto, los acuerdos amplios de intercambio de información fiscal dotan a la autoridad tributaria de vastas y sólidas facultades para hacerse de información sobre las operaciones transfronterizas en las que participan los contribuyentes.

Si la prorrata del gasto hecho en el extranjero se efectúa entre partes relacionadas –como frecuentemente ocurre–, se requerirá demostrar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia, por lo que también consideramos razonable el requisito establecido en la fracción IV de la regla.

Sin embargo, consideramos conveniente analizar con mayor detalle los requisitos establecidos en las fracciones III, V y VI de la regla, pues consideramos que éstos pudieran resultar de muy difícil (o imposible) cumplimiento para los contribuyentes que pretendan deducir los gastos hechos en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV de la propia ley.

### Fracción III: Que se trate de servicios efectivamente prestados

Conforme a la fracción III de la regla, el contribuyente deberá "acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado".

Como primera y más evidente aproximación, advertimos que al establecer este requisito, la autoridad

exige al contribuyente estar en aptitud de demostrar la realidad material del servicio que, en su caso, haya dado lugar al gasto que se pretende prorratear.

Al respecto y para aquellos casos en los cuales el gasto se hubiese realizado entre partes relacionadas, la propia regla establece que, salvo prueba en contrario, se considerará que el servicio no fue prestado (por lo que no se podrá acceder a la deducción del gasto a prorrata) si se actualiza cualquiera de las siguientes hipótesis:

**a)** En las mismas condiciones, un tercero independiente no hubiera estado dispuesto a pagar por dicho servicio o a ejecutarlo por sí mismo.

**b)** Se trate de servicios que una parte relacionada realiza únicamente debido a sus intereses en una o varias de sus partes relacionadas; es decir, en su calidad de accionista o socio a que se refiere el Capítulo VII de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquellas que las sustituyan (en adelante, "las Guías").

**c)** Se trate de servicios u operaciones efectuadas por una parte relacionada que impliquen la duplicidad de un servicio que realiza otra parte relacionada o un tercero o, bien,

**d)** El gasto esté duplicado o repercutido con otros costos, gastos o inversiones efectuados por el contribuyente por concepto, entre otros, de comisiones, regalías, asistencia técnica, publicidad e intereses.

Detrás de estos incisos advertimos algunos supuestos y conceptos desarrollados en el Capítulo VII (Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo) de las Guías. Este Capítulo desarrolla el complejo tema de la aplicación del principio de libre competencia (*arm's length*) a los servicios prestados entre empresas de un mismo grupo de interés económico, mejor conocidos como servicios intragrupo.

Básicamente, el Capítulo VII de las Guías aborda la problemática de los servicios intragrupo a partir de un análisis que consta de dos pasos: en primer lugar, es necesario determinar si en efecto un miembro del grupo de empresas ha prestado un servicio a otro(s) miembro(s) del grupo; y, sólo en caso afirmativo, se procede al segundo paso, consistente en determinar el precio de mercado (*arm's length*) aplicable a esos servicios intragrupo.

Desde luego, el Capítulo VII de las Guías desarrolla con mayor detalle las diversas hipótesis que en forma breve y simplificada menciona la fracción III de la regla a través de sus cuatro incisos. En ese sentido, consideramos que sería apropiado que la regla incluyera una remisión interpretativa al citado Capítulo, tal y como lo hace la propia LISR respecto de las Guías.

No está de más enfatizar que, conforme al propio texto de la regla, la presunción de que el servicio no fue prestado entre partes relacionadas cuando se ubique en alguno de los incisos de la fracción III, admite prueba en contrario.

Es decir, aun en caso de materializarse cualquiera de las hipótesis previstas en los incisos a) a d) de la fracción III de la regla, los contribuyentes podrán demostrar que el servicio sí fue efectivamente prestado en su beneficio, teniendo en cuenta que la sola facturación y/o el pago, no acreditan por sí solos la efectiva prestación del servicio.

### Fracción V: Razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio obtenido

Tal vez el requisito más novedoso y complejo es el que establece la fracción V de la regla, que exige para su deducción que los gastos a prorrata efectuados en el extranjero con quienes no sean contribuyentes del ISR guarden una "razonable" relación con el beneficio recibido (o que se espera recibir) por el contribuyente que participa en el gasto.

Además de lo anterior, específicamente se exige que los contribuyentes que pretendan efectuar la deducción del gasto a prorrata deberán tener celebrado un acuerdo o contrato, que sea la base del gasto a prorrata.

Dicho acuerdo o contrato deberá cumplir, cuando menos, con las condiciones señaladas en los siguientes incisos, de conformidad –según el texto de la propia regla– con el artículo 179 de la LISR en relación con el Capítulo VIII de las Guías:

**a)** Cada participante del acuerdo o contrato debe tener pleno acceso a los detalles de las operaciones que vayan a realizarse en el marco del mismo; a las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados y se determinarán los beneficios esperados, así como a los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos en relación con la operación del acuerdo o contrato.

**b)** Los participantes serán exclusivamente empresas que puedan beneficiarse mutuamente de la totalidad del acuerdo o contrato.

**c)** El acuerdo o contrato debe especificar la naturaleza y el alcance del beneficio global e individual obtenido por el grupo al que pertenece el contribuyente respecto del gasto efectuado y que le fue prorrateado o que prorrateó entre los demás integrantes del grupo.

**d)** El acuerdo o contrato debe permitir que el gasto a prorrata se distribuya adecuadamente utilizando un método de atribución que refleje dicho gasto en relación con los beneficios que se espera obtener del acuerdo o contrato, y

**e)** El acuerdo o contrato debe señalar el ámbito de las operaciones específicas cubiertas por el mismo, así como su duración y la del acuerdo o contrato.

De nueva cuenta encontramos detrás de estos incisos varios supuestos y conceptos desarrollados en el Capítulo VIII (Arreglos de contribución de costos[2]) de las Guías. En tal sentido, también aquí consideramos que sería conveniente incluir una remisión interpretativa a las Guías para la correcta aplicación de los requisitos establecidos en la regla.

El Capítulo VIII de las Guías aborda los "arreglos de contribución de costos" entre dos o más partes relacionadas. Con esto y la referencia que la propia regla hace al artículo 179 de la LISR, parece que la obligación de tener el acuerdo en los términos así requeridos resulta aplicable sólo en caso de que el arreglo se efectúe entre partes relacionadas.[3]

Si bien se reconoce que existe una gran diversidad de arreglos de contribución de costos, el Capítulo VIII de las Guías no pretende hacer un análisis exhaustivo de ellos ni de sus efectos fiscales. El propósito primordial de este Capítulo es desarrollar lineamientos generales para determinar si los términos y condiciones establecidas por las partes relacionadas en sus arreglos de contribución de costos cumplen con el principio de libre competencia (*arm's length*). Así, las consecuencias fiscales dependerán de que los arreglos cumplan con el citado principio y que estén debidamente documentados.

Insistimos en la importancia de interpretar los requisitos establecidos en la fracción V de la regla a la luz del Capítulo VIII de las Guías, pues con ello se evitará incurrir en graves errores de aplicación que pudieran derivar del propio lenguaje utilizado.

Por ejemplo, conforme a la literalidad de su texto, la regla requiere la existencia de un acuerdo o contrato. Sin embargo, las Guías definen a un arreglo de contribución de costos como un "marco acordado entre empresas para compartir los costos y riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos, y determinar la naturaleza y alcance de los intereses que cada participante tendrá en dichos activos, servicios o derechos"[4] (traducción propia).

Asimismo, se reconoce que un arreglo de contribución de costos es normalmente un mero arreglo contractual entre las partes, sin que necesariamente se requiera la existencia de una entidad jurídica o un establecimiento permanente de los participantes.

Así, es claro que si interpretamos los requisitos establecidos en los cinco incisos de la fracción V de la regla

[2] *Cost Contribution Arrangements*

[3] Al respecto, conviene mencionar que en su parte introductoria, el Capítulo VIII de las Guías reconoce la posibilidad de que partes independientes puedan también estar involucradas en los arreglos de contribución de costos existentes entre dos o más partes relacionadas

[4] *A CCA is a framework agreed among business enterprises to share the costs and risks of developing, producing or obtaining assets, services, or rights, and to determine the nature and extent of the interests of each participant in those assets, services, or rights. A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or permanent establishment of all the participants* Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. ISBN 978-92-64-09033-0- No. 57511. *OECD Publications*. Francia 2010. Pág. 220

a la luz de las Guías, lograremos una correcta aplicación, en lugar de entender que esos incisos establecen requisitos formales que pudiesen parecer sin sentido.

De especial utilidad para la correcta interpretación de estos requisitos resultará la sección D del Capítulo VIII de las Guías, que desarrolla las recomendaciones para el establecimiento y documentación de los acuerdos de contribución de costos. De la simple comparación de su texto con el de la regla, se advierte inmediatamente que fue la fuente utilizada por la autoridad al establecer los requisitos.

Así, en los arreglos o acuerdos de prorrata entre partes relacionadas, habrá que poner especial cuidado y atención en la documentación del arreglo para validar el cumplimiento de la razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido, pues la regla exige que se cumpla –al menos– con todos los requisitos mencionados en la fracción V.

Habrá que tener mucho cuidado de no mal interpretar los requisitos en el sentido de entenderlos como exigencias formales sacramentales para la procedencia de la deducción. De conformidad con las Guías, en el análisis de un arreglo de contribución de costos entre dos o más partes relacionadas (como en cualquier tema de precios de transferencia), debe privilegiarse la sustancia económica sobre la forma (desde luego, sin que ello implique el desconocimiento de la última).

Consideramos también que para una adecuada aplicación de la regla por parte de la autoridad, es de suma importancia no perder de vista que los arreglos de prorrata o contribución de costos son de naturaleza y alcance internacional.

Con esta idea clara en la mente, y reconociendo que los contribuyentes mexicanos rara vez podrán influir de manera determinante en la forma de documentar este tipo de arreglos, es importante mantener un criterio abierto y no formalista al evaluar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la fracción V de la regla, con el fin de no hacer nugatorio el beneficio de deducción que la propia regla ofrece.

### Fracción VI: Documentación soporte

Además de los requisitos que hemos comentado, la fracción VI de la regla exige conservar la siguiente documentación e información respecto de cada una de las operaciones por las que se hayan realizado gastos en el extranjero a prorrata:

**a)** Nombre, país de constitución, de residencia fiscal y de administración principal del negocio o sede de dirección efectiva, domicilio fiscal, así como número de identificación fiscal de cada una de las partes relacionadas que participaron en el prorrateo del gasto global o que explotarán o usarán sus resultados.

**b)** Tipo de operación realizada, así como sus términos contractuales.

**c)** Funciones o actividades realizadas en la operación de que se trata por cada una de las partes relacionadas involucradas en esa operación y, en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos para ésta.

**d)** Documentación que ampare la realización del gasto global efectuado. Para tales efectos, se deberá contar con toda la documentación con la que el contribuyente acredite que el gasto que le fue repercutido fue efectivamente realizado por la entidad residente en el extranjero.

**e)** Detalle la forma en la cual fue pagado el gasto prorrateado al contribuyente y evidencia documental de ese pago.

**f)** Método que se aplicó, en los términos del artículo 180 de la LISR, para determinar que la operación de que se trate se encuentra a precios de mercado, así como el desarrollo de dicho método.

**g)** Información utilizada para determinar que las operaciones o empresas son comparables en cada tipo de transacción, y

**h)** Soporte de las operaciones que vayan a realizarse; de las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados y se determinarán los beneficios esperados, así como de los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos.

En realidad, mucho de lo señalado en estos incisos corresponde a información y documentación necesaria para la elaboración de un buen análisis de precios de transferencia y, como tal, resulta necesario para la evaluación de la observancia del principio de libre

competencia (*arm's length*) en el arreglo de contribución de costos o prorrata.

Además, se requiere contar con documentación que puede resultar de difícil obtención para el contribuyente, como pudiera ser el caso de la documentación señalada en los incisos d), e) y h).

En principio, estos requisitos documentales nos parecen excesivos, pero consideramos que más allá de eso, el enfoque con que se evalúe la integración de este tipo de soporte documental será fundamental para que en la especie se consiga el propósito de la regla y no se haga nugatorio el beneficio de deducción que ofrece.

Esta documentación deberá evaluarse con un criterio amplio y sin perder de vista que se trata de una cuestión de naturaleza internacional, por lo que es importante que la autoridad fiscalizadora no evalúe estos soportes documentales bajo el enfoque formalista que frecuentemente utiliza al revisar documentación comprobatoria y registros contables.

## CONCLUSIONES

La novedosa regla I.3.3.1.41. resulta interesante en otros aspectos. En primer lugar, es interesante y bienvenida, porque ofrece a los contribuyentes un nuevo beneficio: la posibilidad de deducir aquellos gastos hechos en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV de la propia ley.

Es también interesante analizarla en su origen. ¿Cómo nace esta regla? ¿De dónde viene? Aparentemente, la regla se emite a consecuencia de la resolución emitida por la SCJN en el Amparo Directo en Revisión 2424/2012. De ser así, habríamos de analizar si un precedente jurisdiccional como éste debe dar pie a la creación de una regla como la que nos ocupa.

La validez y regularidad constitucional de la RM ya ha sido confirmada por la propia SCJN. Como parte del análisis, se estudió la congruencia de esa resolución administrativa de carácter general con el principio de reserva de ley que debe regir en la materia fiscal a la luz de la garantía de legalidad tributaria.

Sobre esto, la Suprema Corte resolvió que el principio de reserva de ley que entraña la garantía de legalidad tributaria no es "absoluto", sino que el legislador puede –mediante una norma habilitante– delegar en el Poder Ejecutivo el desarrollo de ciertos elementos normativos sin que por ello se viole tal garantía.

En el caso de la regla I.3.3.1.41. de la RM para 2014, tenemos que se establece un supuesto de excepción al alcance de la fracción XVIII del artículo 28 de la LISR, norma que –conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF)– establece cargas a los particulares por incidir directamente en la determinación de la base gravable del ISR, por lo que su aplicación es estricta.

No obstante, sin que exista una norma en el ordenamiento fiscal que habilite a la autoridad para emitir una regla con este alcance, la autoridad emite la regla I.3.3.1.41. y establece con ella un complejo supuesto de inaplicación de la disposición legal.

Desde luego que no pasa desapercibido que la regla I.3.3.1.41. otorga un beneficio para los contribuyentes. Pero más allá de eso, consideramos que el análisis de su origen es muy interesante desde una perspectiva de técnica jurídica.

En ese sentido –y tratando de comprender el origen de la regla– cabe preguntarnos si la emisión de ésta es la aceptación y reconocimiento por parte de la autoridad fiscal del criterio sostenido por la SCJN, en el sentido de considerar: **(i)** que aquella fracción XVIII del artículo 32 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, en realidad no establecía una prohibición absoluta a tal deducción y **(ii)** que, en consecuencia, el mismo criterio debe resultar aplicable a la fracción XVIII del artículo 28 de la LISR actualmente vigente, por presentar exactamente el mismo texto normativo.

De ser así, el valor del precedente sentado por la SCJN al resolver el Amparo Directo en Revisión 2424/2012 adquiere una nueva dimensión, y habría que estudiar la posibilidad de llevarlo a otros ámbitos.•